

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Způsoby organizace vnitropodnikového účetnictví

Methods of the organization intradepartmental accounting

Student: Magda Závodná

Vedoucí diplomové (bakalářské) práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2008

Místopřísežné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne

OBSAH

1	Úvod.....	5
2	Charakteristika podniku	6
2.1	Hospodářská střediska.....	6
2.2	Náklady	9
3	Obecné vymezení finančního účetnictví	16
3.1	Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví.....	17
4	Jednookruhová účetní soustava	28
5	Dvouokruhová účetní soustava	31
5.1	Účtování v dvouokruhové účetní soustavě	33
6	Porovnání obou účetních soustav.....	36
7	Závěr.....	37
8	Seznam použité literatury	38
9	Seznam zkratk a symbolů	39
10	Resumé	40

1 Úvod

Pojem vnitropodnikové účetnictví pochází z centrálně plánované ekonomiky. Tento pojem byl vžitý především v naší republice. Pojem vnitropodnikové účetnictví se rovná modernímu pojmu manažerské nebo nákladové účetnictví.

Vnitropodnikové účetnictví je nejen systém pro interní potřeby podniku, ale i důležitý nástroj řízení.

Moje bakalářská práce vychází z prostudované literatury a z předmětu Manažerské účetnictví A. Samotná bakalářská práce je rozdělena do tří částí. V první části se zabývám vztahem mezi finančním a vnitropodnikovým účetnictvím. V druhé části přibližuji a rozebírám jednookruhovou účetní soustavu a ve třetí části dvouokruhovou účetní soustavu.

Ve své bakalářské práci se snažím tuto problematiku přiblížit jak odborné, tak i laické veřejnosti. Jsem přesvědčena o tom, že existuje mnoho firem, které výhody a přednosti vnitropodnikového účetnictví nevyužívají.

Cílem mé práce je zpracování poznatků získaných z literatury a specifikování oblastí jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy.

2 Charakteristika podniku

Podnik je podle Obchodního zákoníku¹ charakterizován takto:

Soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo ke své povaze mají tomuto účelu sloužit. Podnik je věc hromadná.

Právní pojetí „podnikání“ je v obchodním zákoníku definován takto: „*soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku*“.

Existence podniku je spojena s podnikatelským procesem. Podstata podnikatelského procesu spočívá v tom, aby hodnota výstupů byla vyšší než hodnota vstupů. Podle ekonomického pojetí je podnik chápán jako subjekt, který řídí vlastní podnikatelský proces. Jinak je podnik chápán v českém obchodní právu. Podnik není subjektem, který může projevovat svoji vůli, ale je předmětem, který lze koupit či prodat a lze o něm účtovat.

Podle velikosti podniku se používají organizační struktury: dvoustupňové, třístupňové popř. čtyřstupňové. Organizační struktura se určuje vnitropodnikovou normou (organizační řád) a zobrazuje se většinou graficky.

V menších podnicích se většinou vytvářejí dva organizační stupně: vedení jako řídicí složka a výkonné a zabezpečovací útvary jako složka řízená.

2.1 Hospodářská střediska

Podnik je složitá soustava informací a pro vedení je důležitá dobrá orientace ve výsledcích činnosti. Pro zjednodušení struktury podniku je dobré podnik rozdělit na určité části tzv. hospodářská střediska.

Pro vymezení střediska je důležitá charakteristika činnosti střediska, vymezení dílčích výkonů, které středisko předává jiným útvarům. Dále také oblast a úroveň pravomoci střediska a jeho odpovědnosti, včetně ohraničení činnosti jednotlivých útvarů, aby bylo

¹ § 5 Obchodní zákoník č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

možno jednoznačně měřit jejich náklady a výnosy a také ocenění dílčích výkonů střediska pomocí vnitropodnikových cen.

Hospodářské středisko je samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, který:

- má pevně stanovený úkol, většinou výrobního charakteru, vyjádřený jak v naturálních, tak i v peněžních jednotkách,
- samostatně sleduje a kontroluje svoji činnost,
- může peněžně vyjádřit a měřit veškerou svou spotřebu a také své výkony,
- na základně těchto měření je možné vést střediskové účetnictví,
- zaznamenávat předem stanovené náklady a zjišťovat výsledek hospodaření ve vnitropodnikovém účetnictví.

Podnik je členěn podle organizačního řádu a také podle účetnictví. Organizační členění vyjadřuje vztahy podřízenosti a nadřazenosti (organizační diagram). Je nutné, aby rozdělení vyhovovalo jak účetnímu, tak i organizačnímu členění.

Podnik je možné členit podle několika hlediska. Z hlediska vertikální hierarchie je členění následující:

- podnik
- závody,
- provozy,
- hospodářská střediska,
- nákladová střediska.

Relativně nejobecnější je členění středisek na hlavní, servisní, správní a jiné. Ve výrobních podnicích je většinou zažité členění na střediska hlavní a pomocné výroby, obslužné činnosti, zásobování, prodeje, správy a jiné. Obecně se za střediska hlavní činnosti považují taková střediska, jejichž výkon je prodáván na trhu. Výkon je ve střediscích hlavní činnosti bezprostředně přítomen. Pokud nemá středisko hlavní výroby přímý kontakt se zákazníkem, hlavní náplní jeho činnosti je zpravidla snižování nákladů.

Z hlediska typů středisek se v rámci činností jednotlivých podniků zřizují zpravidla:

- výrobní střediska (hlavní a pomocné výroby),
- středisko zásobovací,
- správní,
- odbytové.

Výrobní středisko (hlavní a pomocné výroby)

Výrobní středisko lze charakterizovat jako středisko, ve kterém jde o samostatný, technologicky uzavřený cyklus tzn. řadu výrobních a nevýrobních operací, začínající vyskladňováním materiálu ze skladu až po výrobu polotovarů, dokončení činnosti či provedení služby. Tuto činnost střediska nazýváme výkonem. Výkon je finální výrobek nebo jeho část. Záleží na určité technologii výroby, ale i na členění podniku z hlediska ekonomického.

Středisko výrobní režie

Pod pojmem výrobní režie rozumíme náklady na řízení , popř. na obsluhu výroby vyvolané řídicími a obslužnými činnostmi, včetně odpisů. Součástí výrobní režie mohou být i náklady na mezisklady pro převod nedokončené výroby a polotovarů z jednoho výrobního střediska do druhého a dopravní techniku.

Středisko zásobovací režie (zásobovací středisko, středisko nákupu)

Zásobovací režii rozumíme náklady na opatřování, příjem, skladování, výdej a úpravu materiálu. Do zásobovací režie patří i náklady spojené s vlastním provozem zásobovacích středisek.

Středisko odbytové režie

Odbytovou režii jsou rozuměny náklady na převzetí, balení, skladování a expedici hotových výrobků podniku včetně nákladů na průzkum trhu a činnosti s tím spojené.

Středisko správní režie

Zahrnuje náklady správy podniku (např. účtárna, sekretariát ředitele, útvar plánování, rozpočetnictví, financování, odpisy, provoz kanceláří a správní budovy).

Středisko realizační

Toto středisko na rozdíl od ostatních nemá hmotnou podstatu, jedná se o účetně technickou záležitost. Slouží k účtování nákladů na prodanou produkci a výnosů z této prodané produkce. Výsledkem střediska je zisk z realizace produkce podniku. Pokud v podniku není založeno realizační středisko, tak jeho činnost provádí středisko odbytu.

Hospodářská střediska vykazují určitou činnost a vyžadují tedy určité třídění nákladů.

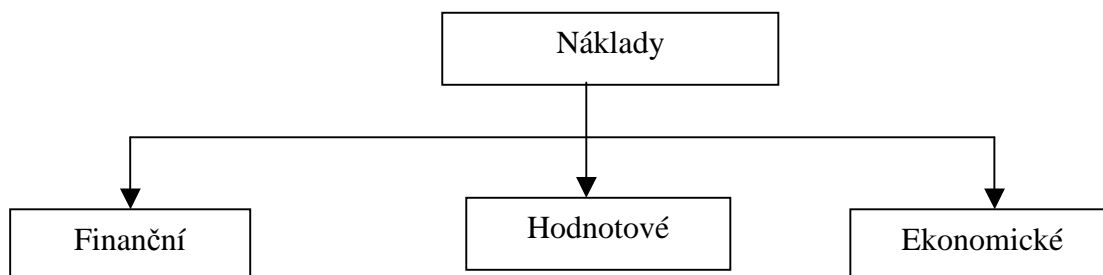
2.2 Náklady

Náklady představují hodnotové vyjádření všech vstupů do výroby. Příkladem nákladů je spotřeba materiálu, mzdy zaměstnanců, spotřeba energie a také odpisy dlouhodobého majetku.

Pojetí nákladů

Existuje trojí pojetí nákladů zobrazovaných v účetnictví: a) finanční, b) hodnotové c) ekonomické.

Schéma č. 1: Pojetí nákladů



Ad a) finanční pojetí nákladů

V tomto pojetí se náklady chápou jako peníze „investované“ do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši. Příkladem finančního pojetí nákladů jsou například spotřebované zdroje.

Předmětem zobrazení mohou být pouze takové náklady, které jsou spojeny s reálným výdajem peněz. Jsou to především náklady uhrazované v peněžní formě okamžitě.

Ad b) hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů je ve vazbě na nákladové účetnictví, jehož hlavní náplní je získávat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Smyslem hodnotového pojetí je zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současné době, nikoli v době pořízení. Příkladem těchto nákladů mohou být kalkulační odpisy, kalkulační úroky, nebo kalkulační nájemné.

Ad c) ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů se hlavně zaměřuje na informace určené pro rozhodování. S tímto pojetím nákladů souvisí kategorie tzv. oportunitních nákladů. Ty se vymezují jako maximální ušlý efekt, který je obětován v důsledku využití ekonomického zdroje.

Druhové členění nákladů

Pro nákladové druhy jsou charakteristické tři nákladové vlastnosti:

- jsou z účetního hlediska prvotní,
- jsou externí,
- z hlediska členění v podniku jsou jednoduché.

Základními nákladovými druhy jsou spotřebované výrobní faktory:

- spotřeba materiálu a energie,
- odpisy hmotných a nehmotných aktiv,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- finanční náklady,

- náklady na služby.

Druhové členění nákladů rozděluje náklady podle druhů ekonomických zdrojů do skupin a je vyjádřeno ve finančním účetnictví v účtové skupině 5. Toto členění se vyskytuje výhradně ve finančním účetnictví. Druhové členění je velice důležité pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi spotřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečením od externích dodavatelů.

Předností druhového členění je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby. Druhové členění je velice důležité pro základní kontrolu úplnosti účetních informací v daném období. Druhové členění se však nezabývá příčinou vynaložení nákladů a nelze z něj bezprostředně kvantifikovat hospodářský výsledek. Členění podle druhů nákladů je nezbytné kombinovat s dalším členěním nákladů.

Účelové členění

Sleduje náklady podle účelu jejich vynaložení, a to:

- po linii výkonů, sleduje se především proces uskutečňování výkonů, náklady a výnosy se vztahují k těmto výkonům,
- po linii útvarů, zejména se jedná o hospodářská střediska, která byla zřízena za účelem výkonu určité činnosti v podniku. Náklady a výnosy vztahujeme k místu vzniku a sledujeme odpovědnostní středisko. Zde právě náklady a výnosy vznikají.

Tyto náklady mají vazbu k vlastnímu procesu výroby, tedy k technologickým vztahům v podniku. Účelové třídění je především záležitostí vnitropodnikového účetnictví a dodává informace pro účtování ve finančním účetnictví. Náklady technologické a náklady vynaložené na obsluhu a řízení jsou prvním krokem v účelovém členění.

Náklady technologické

Jsou vynaloženy na tvorbu výkonů. Jsou nejdůležitější součástí při tvorbě výkonu. Nejjednodušším příkladem technologických nákladů je spotřeba materiálu, spotřeba energie, mzdové ohodnocení pracovníků aj.

Náklady na obsluhu a řízení

Tyto náklady jsou vynaloženy za účelem vytvoření, dosažení a udržení podmínek racionálního průběhu činností². Patří sem náklady na provoz administrativních budov (topení, osvětlení, služby, ochranu objektu), mzdy řídicích pracovníků a jiné.

Náklady na obsluhu a řízení zajišťují základní podmínky průběhu výrobního procesu, zatímco náklady technologické se přenášejí na určité výkony.

Náklady jednicové a režijní

Tyto náklady jsou úzce spojeny s účelovým členěním nákladů. Jednicové náklady jsou příčinně spojeny s jednotkou výkonu a jsou součástí technologických nákladů. Existuje určitý vztah vynaložených nákladů a jednice výkonu. Normou spotřeby se tento vztah rozpoznává a kvantifikuje se. Norma je nástrojem řízení, je stanovena v naturálních jednotkách a vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů za předpokladu zajištění konkrétně definovaných technických, technologických a organizačních podmínek tvorby výkonu a kvality vstupů.³ Nástrojem řízení je kalkulace jednicových nákladů.

Režijní náklady jsou náklady, u kterých nejde bezprostředně vyjádřit vztah k jednotce výkonu jako nositeli nákladů. Rozpoznáváme souvislost vývoje režijních nákladů na základě analýzy účetních informací. Nástrojem řízení režijních nákladů je rozpočet.

Prvotní a druhotné náklady

Prvotní náklady vznikají ve vztahu podniku k jeho okolí a bývají většinou externí povahy. Z interních nákladů zahrnují spotřebu materiálu a odpisy dlouhodobého majetku. Prvotní náklady se vyskytují ve finančním účetnictví v účtové třídě 5. Ve vnitropodnikovém účetnictví se účtuje jak o prvotních, tak i o druhotných nákladech.

² KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7

³ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0

Druhotné (vnitropodnikové) náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů odebraných od jiného střediska. Například provede-li středisko údržby opravu strojního zařízení pro středisko hlavní výroby, je tento výkon pro středisko údržby střediskovým výnosem a pro středisko hlavní výroby druhotným nákladem.

Přímé a nepřímé náklady

Přímé náklady – tyto náklady jsou vynaloženy přímo na výrobu konkrétního výrobku, nebo jsou spjaty s určitým střediskem. Je to spotřeba materiálu, která vchází přímo do výroby výrobku, mzdové náklady zaměstnance, odpis zařízení, které vyrábí pouze jeden výrobek, ostatní přímé náklady aj. Rozpočtují se snadněji než nepřímé náklady, protože mají přímý vztah k objemu výroby. Tyto náklady jsou dány technicko-hospodářskými normami a dají se přesně stanovit na kalkulační jednici. Kalkulační jednicí rozumíme konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem.

Nepřímé náklady – jsou to takové náklady, které se vztahují k několika výkonům či střediskům a jsou jim přiřazovány na základě rozvrhových základů. Říká se jim režie. Jsou to např. správní náklady, mzdy technicko-hospodářských pracovníků, náklady na opravu a udržování. Jejich rozpočítání je obtížnější, protože nemají vztah k objemu výroby a jsou vynaloženy k zajištění výrobního procesu.

Kapacitní členění

Podle tohoto členění se náklady třídí na fixní a variabilní. Fixní náklady při růstu výroby zůstávají stejné a variabilní se mění s růstem výroby. Naše legislativa takovéto členění nezná. Toto členění je záležitostí manažerského účetnictví.

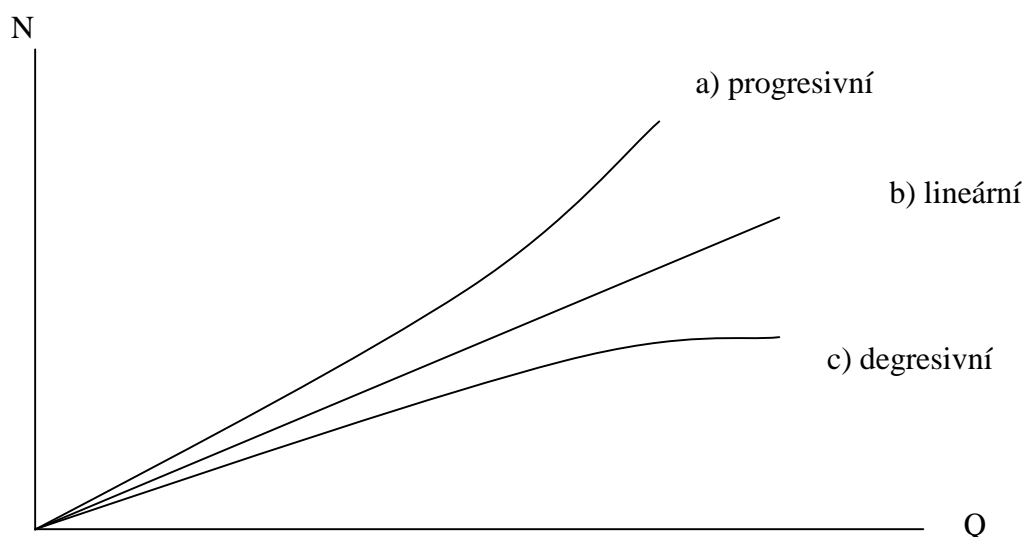
Variabilní a fixní náklady

Za variabilní se považují takové náklady, které jsou spojeny pouze s uskutečněním jediného výkonu nebo dávky výkonů. Tyto náklady jsou spotřebovány každým výkonem, pro uskutečnění dalšího výkonu je třeba tyto náklady opakovaně vynaložit. Jejich prospěch je vytvořením výkonu vyčerpán.

Pokud by byla variabilita nákladů sledována pouze ve vztahu ke každé jednotce výkonu, bylo by možné za variabilní považovat pouze ty náklady, které jsou bezprostředně vyvolány konkrétní jednicí výkonu. Řadu dalších nákladů je však třeba opakovaně vynakládat po uskutečnění určitého objemu výkonů (např. náklady na opravdu a udržování strojů, které se používají na tvorbu výkonu).

Variabilní náklady jsou závislé na objemu výkonu a se změnou tohoto objemu rostou nebo klesají. Variabilní náklady jsou: a) progresivní, b) lineární, c) degresivní.

Schéma č. 2: Variabilní náklady⁴



N.....náklady

Q.....množství

Ad a) progresivní variabilní náklady

Tyto variabilní náklady rostou rychleji než objem výroby. Na první pohled tyto náklady vyvolávají dojem ne hospodárnosti, která pak snižuje celkovou efektivnost podniku. Tato skutečnost ovšem neplatí obecně. Rychlejší růst těchto nákladů může zabránit větším ztrátám, které by nastaly, pokud by se jim podnik chtěl vyhnout za každou cenu. Příkladem

⁴KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7

progresivních nákladů může být zvyšující se spotřeba pohonných hmot při zvýšení rychlosti a tedy zkrácení času dopravního výkonu.

Ad b) lineární variabilní náklady

Tyto náklady zůstávají s objemem výroby stále stejné. Obecně se předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů. Příkladem těchto nákladů jsou všechny náklady jednicové a také ta část režijních nákladů, která je ovlivněna stupněm využití kapacity.

Ad c) degresivní variabilní náklady

Tyto nákladové složky rostou zpravidla pomaleji než objem prováděných výkonů a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá. Tento typ nákladů je v praxi poměrně častý. Příkladem jsou náklady na opravy a údržbu strojního zařízení sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, které na něm byly vyrobeny.

Fixní náklady jsou pevně stanovené a s objemem výroby se nemění. Jde zpravidla o tzv. kapacitní náklady, které jsou potřeba pro zajištění podmínek efektivního průběhu podnikatelského procesu. Fixní náklady zahrnují celou řadu nákladů, které je praktické dále rozčlenit na:

- náklady na obsluhu a řízení (fixní náklady na zajištění činnosti),
- náklady na propagaci podniku (o těchto nákladech rozhoduje vedení podniku),
- náklady na odpisy a splátky nájemného (tyto náklady jsou pravidelně a opakovaně vynakládány v konstantní výši).

Fixní náklady souvisí většinou s určitým časovým obdobím, vynakládají se v pravidelných časových intervalech bez ohledu na vyrobený objem výrobků. Fixní náklady zajišťují podmínky pro činnost v určitém rozsahu, nazývají se proto potenciální.

3 Obecné vymezení finančního účetnictví

Finanční účetnictví je ekonomicko-vědní disciplína. Poskytuje informace o finančním hospodaření a o výsledku hospodaření účetní jednotky. Charakteristickou vlastností finančního účetnictví je udržení stability vývoje podniku v čase. Velice důležitou součástí vedení finančního účetnictví je sestavování finančních výkazů a dodržování určitých pravidel. Tato pravidla garantují externím uživatelům úplnost, spolehlivost a srovnatelnost informací v čase a mezi podniky navzájem. Struktura informací ve finančním účetnictví je ovlivněna skutečností, že její část je k dispozici i konkurenčním podnikům.

Předmětem finančního účetnictví je zachytit stav majetku a závazků, stav a změny vlastního kapitálu, náklady a výnosy během období a také vypočítávat hospodářský výsledek. Finanční účetnictví neřeší otázku, jak dospět k informacím o výrobcích vlastní výroby (nedokončené výroby, polotovary a výrobků), a proto je potřeba zavést v podniku další evidenci, která je orientována především interně.

Cíl finančního účetnictví

Cílem finančního účetnictví je věrně a poctivě zaznamenat ekonomickou situaci v podniku a uživatelům účetnictví poskytovat informace při rozhodovacích procesech. Informace plynoucí z účetnictví nezajímají vlastníky kapitálu a manažery, ale například také státní orgány, obchodní partnery či zaměstnance. Podnik se většinou chce dlouhodobě rozvíjet a je pro něj důležité aby splnil očekávání vlastníků, ale také zaměstnanců, obchodních partnerů, obecně tržního okolí podniku. Tržní okolí podniku se skládá ze stávajících i budoucích zákazníků a patří sem také média, konkurenti, státní orgány. Uživatele informací můžeme rozdělit na:

- externí,
- interní.

Externími uživateli jsou dodavatelé, odběratelé, peněžní ústavy, ostatní dlužníci a jiné instituce. Interními uživateli jsou manažeři podniku, vlastníci, zaměstnanci.

3.1 Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví je ucelený soubor informací o výsledku hospodaření uvnitř účetní jednotky. Vnitropodnikové účetnictví sleduje ekonomickou situaci uvnitř firmy a vyznačuje se značnou volností v jeho skladbě. Zaleží na manažerech firmy, které položky je nutno sledovat a jakým způsobem je vnitropodnikové účetnictví vedeno.

Rámec naší legislativy stanovuje, že vnitropodnikové účetnictví musí zabezpečovat podklady pro finanční účetnictví:

- o zásobách, vytvořených vlastní činností, jejich změně a stavu,
- o aktivaci vlastních výkonů,
- o oceňování zásob a ostatních výkonů vytvořením vlastní činností.

Vnitropodnikové účtování je možné provádět v analytické evidenci finančního účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu. Kombinace dvou předchozím možností je přípustná. Pokud se vytváří analytická evidence a vnitropodnikové účetnictví se vede pomocí této evidence. Vzniká tak jednookruhová účetní soustava. Jestliže konceptor vnitropodnikového účetnictví použije účty volných účtových tříd 8 a 9 vytvoří tak dvouokruhovou účetní soustavu.

Hlavním cílem vnitropodnikového účetnictví je plnit úkoly, které na něj klade česká legislativa⁵. Dále vnitropodnikové účetnictví musí fungovat tak, aby poskytovalo nejlepší informace interním uživatelům pro rozhodovací procesy.

Možnosti vedení vnitropodnikového účetnictví jsou dvojího druhu. Pokud se podnik rozhodne vést vnitropodnikové účetnictví pomocí tzv. jednookruhové účetní soustavy zavádí se složitá analytická evidence. Další možností vedení vnitropodnikového účetnictví je tzv. dvouokruhová účetní soustava.

Existuje také účelná kombinace obou systémů účetnictví. Pokud například požadavky finančního účetnictví lze zajistit pouhou součtovou agregací podrobnějších informací nákladového účetnictví, bude informační vztah obou subsystémů v těchto oblastech

⁵ Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění, Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy pro podnikatele

organizován formou analytické evidence. Jestliže určité informace pro vnitropodnikové řízení nelze zajistit jednoduchým rozkladem syntetických účtů finančního účetnictví na účty analytické evidence je třeba použít jiný způsob ocenění, popřípadě složitější transformaci mezi rozvahovými a výsledkovými účty obou okruhů, zřídí se tak dva okruhy účtů.

Orientace vnitropodnikového účetnictví

Odpovědnostně orientované účetnictví

Základním cílem odpovědnostního řízení je dosažení dlouhodobého stavu výroby, které přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku. Informace potřebné pro zajištění odpovědnostního řízení naplňuje odpovědnostní účetnictví.

V této koncepci se řeší účetnictví po linii útvarů a zakládají ve v podniku střediska se samostatnými účty nákladů a výnosů. Hlavním úkolem je rozčlenit informace podle odpovědnosti za vývoj nákladů a výnosů, aktiv a závazků, příjmů a výdajů. Dále zobrazit vztahy mezi jednotlivými středisky v předem stanoveném ocenění a ve fázi kontroly přímo vyjádřit rozdíly či odchylky skutečného vývoje od vývoje předem stanoveného (žádoucího). Také určit, který pracovník (útvár) je za vznik odchylek či rozdílů odpovědný.

Takto orientované účetnictví by mělo poskytovat informace řídicím pracovníkům pro řešení otázek souvisejících s měřením výkonnosti jednotlivých částí podniku.

Na nákladové účty je účtováno ve výši skutečných nákladů, tedy tak, jak vznikají ve finančním účetnictví. Na výnosové účty se účtují předem stanovené náklady vyplývající z rozpočtů a plánovaných kalkulací. Rozdíl výnosů a nákladů vytváří výsledek hospodaření jednotlivých středisek.

U střediska realizace se výsledek hospodaření konstruuje jinak než u středisek výrobních nebo režijních. Realizační středisko přejímá od středisek výroby a režie jejich výkony za předem stanovenou cenou a přiznává jim tedy výnosy v předem stanovené výši. Zisk střediska realizace se také nazývá kalkulovaný zisk, neboť je rozdílem mezi předem kalkulovanými náklady, podle kterých se účtuje a odbytovou cenou.

Základním předpokladem pro zavedení odpovědnostně orientovaného účetnictví je transparentní vymezení struktury podniku. Hlavními oblastmi při zavádění takto orientovaného účetnictví tedy jsou:

- řešení organizační struktury podniku,
- stanovení míry centralizace a decentralizace při řízení vnitropodnikové struktury,
- vytvoření ekonomické struktury podniku.

Organizační struktura podniku

Organizační struktura podniku vymezuje věcnou náplň činnosti jednotlivých prvků podnikové struktury, vazby a vztahy mezi nimi. Hlavním cílem je takové uspořádání podnikových činností, které zajistí optimálním způsobem naplňování cílů podniku. Přehledný popis organizační struktury je uveden ve vnitropodnikových směrnících a je nezbytným nástrojem vymezení pravomocí a odpovědnosti jednotlivých útvarů.

Tvorba organizační struktury vychází zejména ze složitosti procesu tvorby podnikových výkonů, rozsahu podnikových aktivit apod. Pro odpovědnostní řízení je důležité vyjádření vertikálních a horizontálních vazeb mezi jednotlivými útvary v podniku.

Horizontální vazby představují dělbu činnosti mezi jednotlivými útvary. Rozsah horizontálních vazeb vychází z toho, ke kterému přístupu k uspořádání procesu tvorby výkonu se podnik spíše přikloní:

- předmětné uspořádání – proces tvorby výkonu probíhá v rámci jednoho útvaru, který vstupuje pouze v omezené míře do vztahů s ostatními útvary,
- technologické uspořádání – jednotlivé dílčí procesy probíhají v útvarech specializovaných na konkrétní druh činnosti (nákup, výroba, prodej). Výkon prochází v jednotlivých etapách tvorby různými útvary.

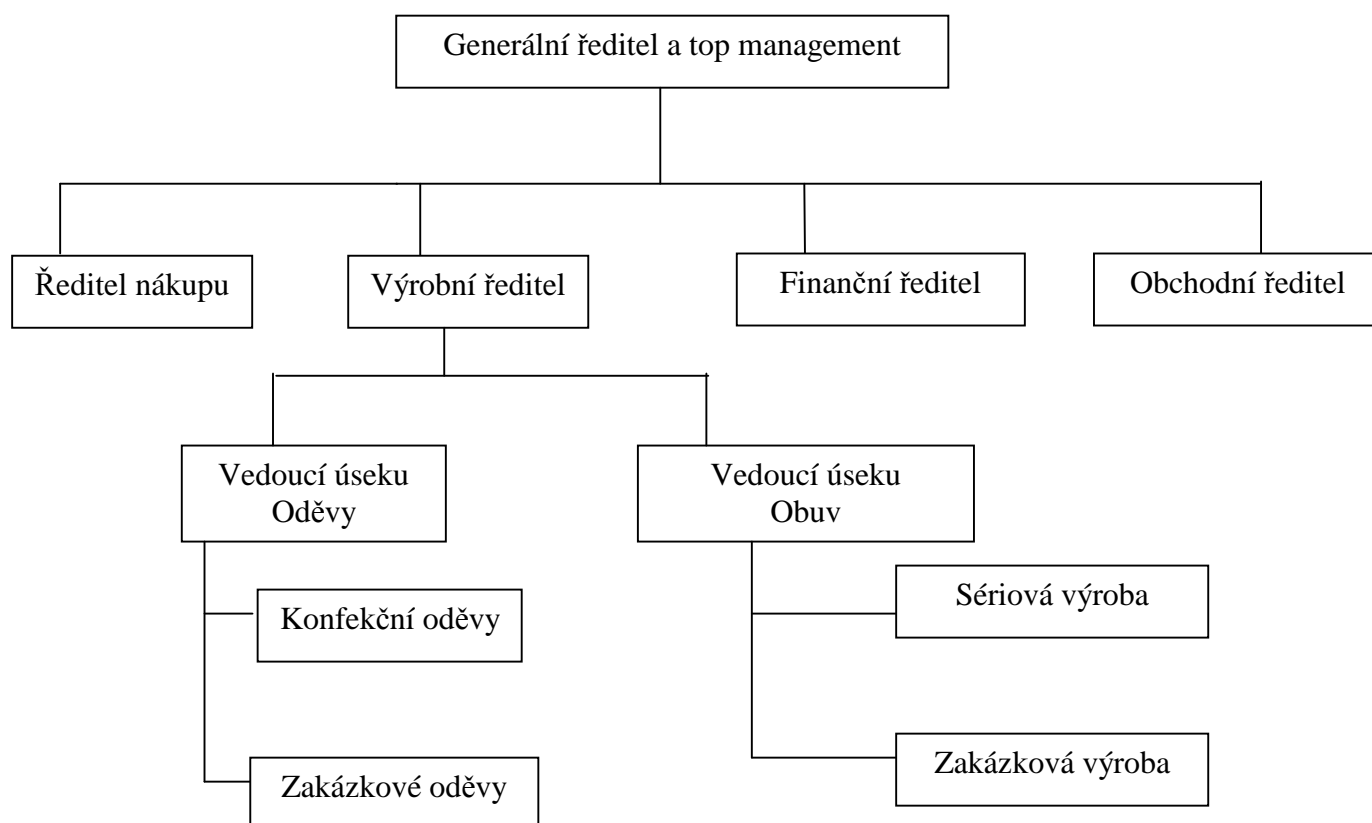
Vertikální vazby jsou úzce spjaty s otázkou míry centralizace, respektive decentralizace v jednotlivých úrovních podnikového řízení. Nejvýznamnější rozdíl spočívá ve způsobu řešení pravomocí a odpovědnosti ve vztazích podniku a externího prostředí.

Centralizace v odpovědnostním řízení

Centralizace je takový způsob řízení podniku, kdy rozhodovací pravomoc i odpovědnost je soustředěna na vrcholové úrovni řízení. Útvary na nižších úrovních řízení disponují pouze výkonnými funkcemi a jejich úkolem je disciplinované splnění zadaných úkolů.

Pro centralizovaný přístup je charakteristické využívání direktivních metod řízení, které orientují střediska k přesnému, včasnému, kvalitnímu a hospodárnému splnění příkazu, aniž by se očekávala vlastní iniciativa pracovníků střediska. Kontrola činností je prováděna v krátkých intervalech a je zaměřena na zjišťování odchylek skutečného vývoje od stanoveného úkolu.

Schéma 3: Centralizovaná organizační struktura firmy se sportováním oblečením a obuví⁶



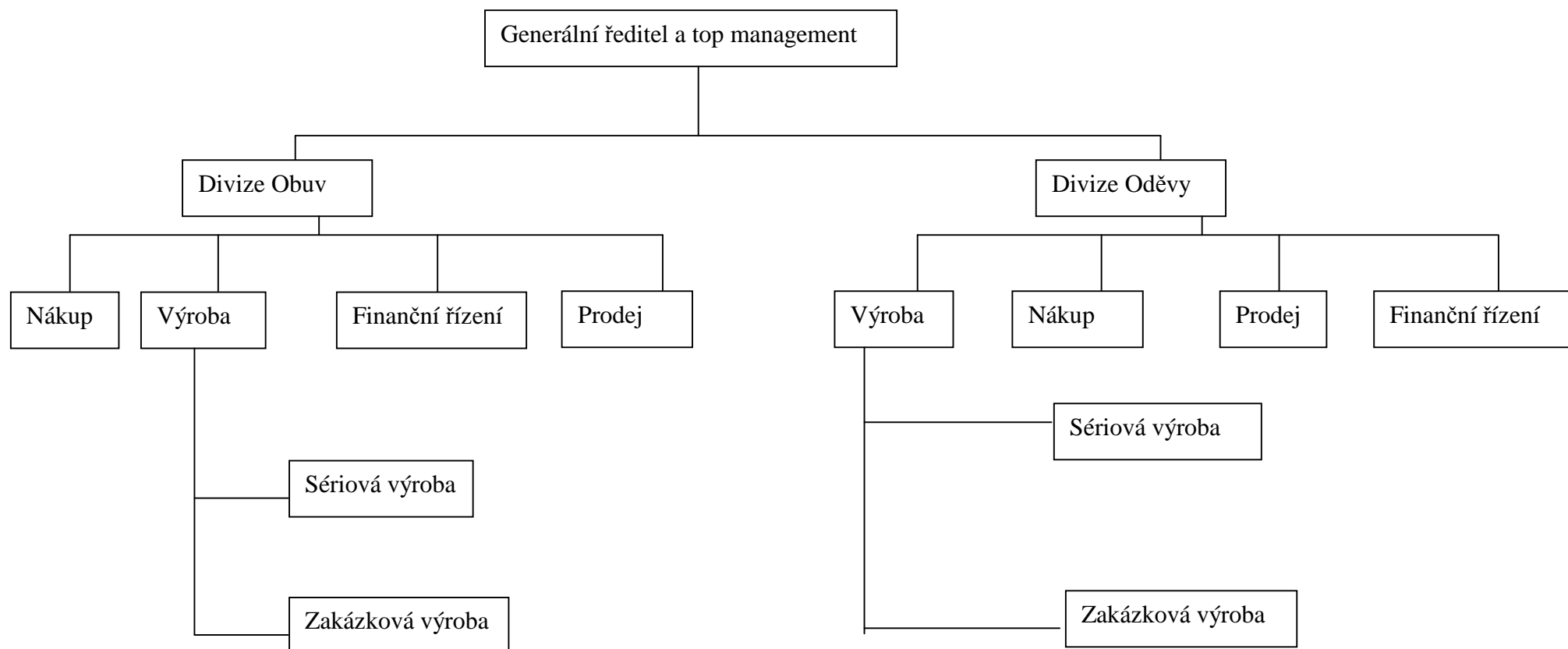
⁶ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0

Decentralizace v odpovědnostním řízení

Decentralizace je proces přenášení pravomoci a odpovědnosti z nadřazené úrovně řízení na úroveň podřízené. Pro řízení se využívají zejména takové nástroje řízení, které stanovují pouze rámcové podmínky a předpokládají uplatnění iniciativního přístupu řídicích pracovníků decentralizovaných útvarů. Podřízené útvary tak disponují rozhodovacími i výkonnými funkcemi.

Pro decentralizovaný přístup k řízení je charakteristické zaměření na přínos středisek ke zhodnocení vynaložených zdrojů a finanční pozici podniku. Předpokládá se zapojení vlastní iniciativy pracovníků, které by vedlo k nalezení a využití příležitostí k zefektivnění podnikatelského procesu. Významnější než srovnání s plánovaným vývojem může být vzájemné srovnání výsledků jednotlivých středisek, srovnání s konkurenčními firmami nebo s vývojem odvětví.

Schéma 4. Decentralizovaná organizační struktura firmy se sportovním oblečením a obuví⁷



⁷ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0

Ekonomická struktura podniku

Tvorba ekonomické struktury podniku navazuje na organizační strukturu a doplňuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Výsledkem je vytvoření takové ekonomické struktury, jejichž jednotlivé prvky – tzv. odpovědnostní střediska jsou z větší či menší části zainteresovány na dosažení hodnotových výsledků.

Výkonově orientované účetnictví

Tato orientace účetnictví je narozdíl od odpovědnostně orientovaného účetnictví, které je orientováno na střediska, soustředěno na výkony (výrobky či služby). Výkonově orientované účetnictví poskytuje informace o nákladech vynaložených na jednotlivé výkony, které jsou důležité pro rozhodování managementu.

Objevují se zde účty oceňovacích rozdílů. Tento rozdíl vzniká mezi skutečnými náklady a plánovanou kalkulací. Nástrojem řízení je právě tento oceňovací rozdíl.

Kalkulace

Kalkulace je základním nástrojem výkonově orientovaného účetnictví. Kalkulací se rozumí přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci aj).

Pojem kalkulace se užívá ve třech základních významech:

- jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na výkon, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen,
- jako výsledek této činnosti,
- ako vydělitelná část informačního systému podniku.

Vymezení základních kalkulačních pojmů⁸

Metodou kalkulace se rozumí určitý způsob stanovení předpokládané výše, respektive následného zjištění skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Obecně je závislá:

- na vymezení předmětu kalkulace,
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.

Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích interních i finálních externích výkonů, které podnik vytváří. Kalkulační jednicí se rozumí jednotka konkrétního výkonu určená druhem, jakostí a měrnou veličinou. Předmětem kalkulace jsou jak výkony vytvořené vlastní činností, tj. výrobky a služby určené na odbyt nebo pro vnitropodnikovou spotřebu, ale také výkony nakupované od jiných organizací, tj. zjištění pořizovací ceny u nakupovaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a zásob.

Kalkulované množství představuje konkrétní počet vyráběných kalkulačních jednic pro něž byly stanoveny celkové náklady v účetnictví.

V řadě podniků se širokým sortimentem, které se realizují podobnou výrobní technologií, se tak kalkulují náklady pouze nejdůležitějších druhů výkonů nebo jejich skupin. Se vzrůstající úrovní automatizace výroby je ovšem zřejmá v podnicích tendence k rozšiřování rozsahu kalkulovaných výkonů.

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Historicky nejstarší způsob přiřazování nákladů je tzv. kalkulace plných nákladů. Tato kalkulace přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady s odlišením toho, jedná-li se o náklady přímé nebo nepřímé. Hlavní pozornost je věnována způsobu přiřazování jednotlivých nákladových položek.

⁸ <http://www.velmont.wz.cz/maturitauce/008.doc>

Základní struktura kalkulačního vzorce kalkulace plných nákladů je následující:

- přímé jednicové náklady,
- přímé režijní náklady,
- nepřímé režijní náklady.

Přímé náklady je možno přiřadit kalkulační jednici až po jejich vynaložení na základě informací z účetnictví a to pomocí dělení celkové výše nákladů kalkulovaným množstvím.

Přímými náklady jsou vždy náklady jednicové vynaložené na určitou kalkulační jednici. Přímými náklady jsou však i náklady režijní, které byly vynaloženy na zajištění druhu výkonu. Nutnou vlastností přímých nákladů nemusí být jejich proporcionální charakter, který je typický pro jednicové náklady. Je účelné sledovat v kalkulacích přímé jednicové a přímé režijní náklady odděleně. Konkrétním druhem režijních nákladů je výše odpisů nehmotných aktiv (design, projekt).

Nepřímé náklady se vynakládají v souvislosti s širokým sortimentem výkonů. Jsou to tedy společné náklady skupiny výkonů. Zpravidla platí, že pouze menší část (variabilní náklady) je ovlivněna stupněm využití výrobní kapacity. Větší část pak tvoří náklady, vyvolané předchozím rozhodnutím o zajištění kapacity, tato část nepřímých nákladů se již v rozsahu vytvořené kapacity podstatně nemění (je tedy fixní).

Pro přiřazení nepřímých nákladů je možno využít několik metod kalkulace.

- a) kalkulace dělením
 - prostá,
 - stupňovitá,
 - s poměrovými čísly.
- b) kalkulace přirážková
 - sumační,
 - diferencovaná.

Základním znakem první skupiny kalkulačních metod je skutečnost, že se tyto náklady přiřazují výkonům ve vztahu k množství různě vyjádřených kalkulačních jednic. Přirážkové metody využívají pro přičítání nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny.

Podle doby, kdy se kalkulace sestavují, se rozeznávají:

- **předběžné kalkulace**, které se sestavují před zahájením výroby a poskytují předpokládané náklady na kalkulační jednici. Vycházení z technicko-hospodářských norem a z rozpočtů režijních nákladů,
- **výsledné kalkulace**, které se sestavují až po provedení výkonu a zjišťují skutečné náklady na kalkulační jednici. Vycházejí z vnitropodnikového účetnictví.

Podle druhu použitých podkladů:

- **operativní kalkulace**, které vycházejí z operativních norem platných ve výrobě v době sestavování kalkulací a současně vyjadřují podmínky v technologii a v organizaci výroby. Sestavují se na kratší dobu a jsou podkladem pro stanovení vnitropodnikových cen vlastních výkonů,
- **plánové kalkulace**, které vycházejí z plánových norem, platných většinou pro období jednoho roku. Tyto normy vyjadřují nejen podmínky současné, ale i plánované technicko organizační změny ve výrobě během jednoho roku. Používají se při plánování nákladů podniku,
- **propočtové kalkulace**, které jsou méně přesné, které se sestavují na základě odhadu nebo podle porovnatelných výrobků. Používají se u výrobků kusové výroby, u kterých nejsou k dispozici technicko-hospodářské normy spotřeby přímých nákladů a podrobná konstrukční, technologická a výrobní příprava.

Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladových položek je v každém podniku individuální a vyjadřuje se v tzv. kalkulačním vzorci. Kalkulační vzorec je předepsané seskupení a členění nákladů a ostatních složek ceny do kalkulačních položek. Volba kalkulačního vzorce závisí na konkrétních podmínkách každé účetní jednotky a je plně v její pravomoci.

Kalkulační vzorec a náplň jeho jednotlivých položek je závazně určena ve vnitřní účetní směrnici účetní jednotky. Kalkulační vzorec může mít následující podobu:

1. Přímý materiál

2. Přímé mzdy

3. Ostatní přímé náklady

4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu

7. zisk

Odbytová cena

4 Jednookruhová účetní soustava

V jednookruhové účetní soustavě se vede účetnictví pomocí analytických účtů k finančnímu účetnictví. Používají se syntetické účty nákladů, výnosů, aktiv a pasiv ke kterým se zřizují analytické účty pro vedení vnitropodnikového účetnictví. Jednotlivé syntetické účty nákladových druhů a výnosových druhů se člení tedy analyticky podle jednotlivých hospodářských středisek.

Když jsou srovnávány dvouokruhová a jednookruhová účetní soustava, tak v jednookruhové soustavě se požaduje neustálá spojitost k základnímu majetkovému účtu. Tento vztah působí ale problémy při rozhodování, který z účtů je možno ukázat externím uživatelům informací a který musí zůstat přístupný pouze pro interní uživatele.

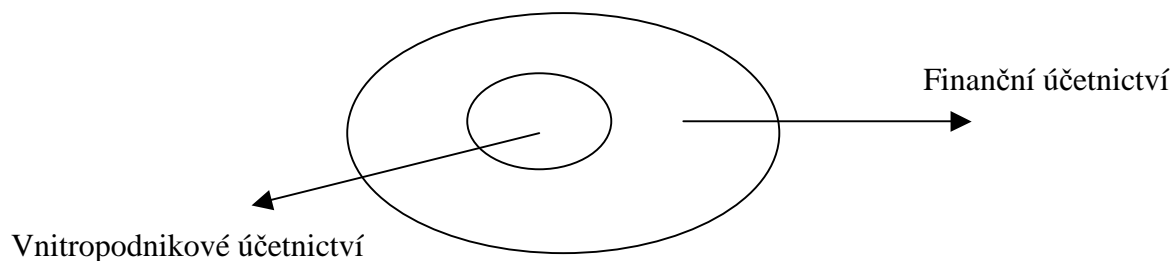
Při zjišťování výsledku hospodaření se v jednookruhové účetní soustavě postupuje složitějším postupem. Je nutné rozlišit, který z účtů bude vstupovat do výsledku hospodaření zjišťovaném ve finančním i v manažerském účetnictví a nebo zda bude zahrnut do výpočtu pouze v jednom z uvedených okruhů.

V jednookruhové účetní soustavě se používají také další účty, které vyjadřují vnitropodnikové kooperační vztahy mezi středisky, tzv. interní (druhotné) náklady a výnosy. Tyto účty jsou důležité pro zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření středisek. Druhotné výnosy a náklady se do výpočtu výsledku hospodaření za celý podnik nezahrnují.

Vztahy mezi středisky je možno vyjádřit na účtech, které nejsou využívány ve finančním účetnictví (např. v našich podmínkách jsou to účty 599 Interní/Vnitropodnikové náklady, a 699 Interní/Vnitropodnikové výnosy). Tyto účty se člení podle hospodářských středisek. Vztah mezi účty 599 a 699 je zpravidla takový, že jejich saldo je nulové. Vliv těchto účtů na výsledek hospodaření je vzhledem k nulovému saldu rovněž nulový. Zápisy na účtech syntetické evidence se uskutečňují většinou až s měsíčními obraty.

Nejlépe vztah mezi finančním a vnitropodnikovým účetnictvím zobrazuje schéma č. 6.

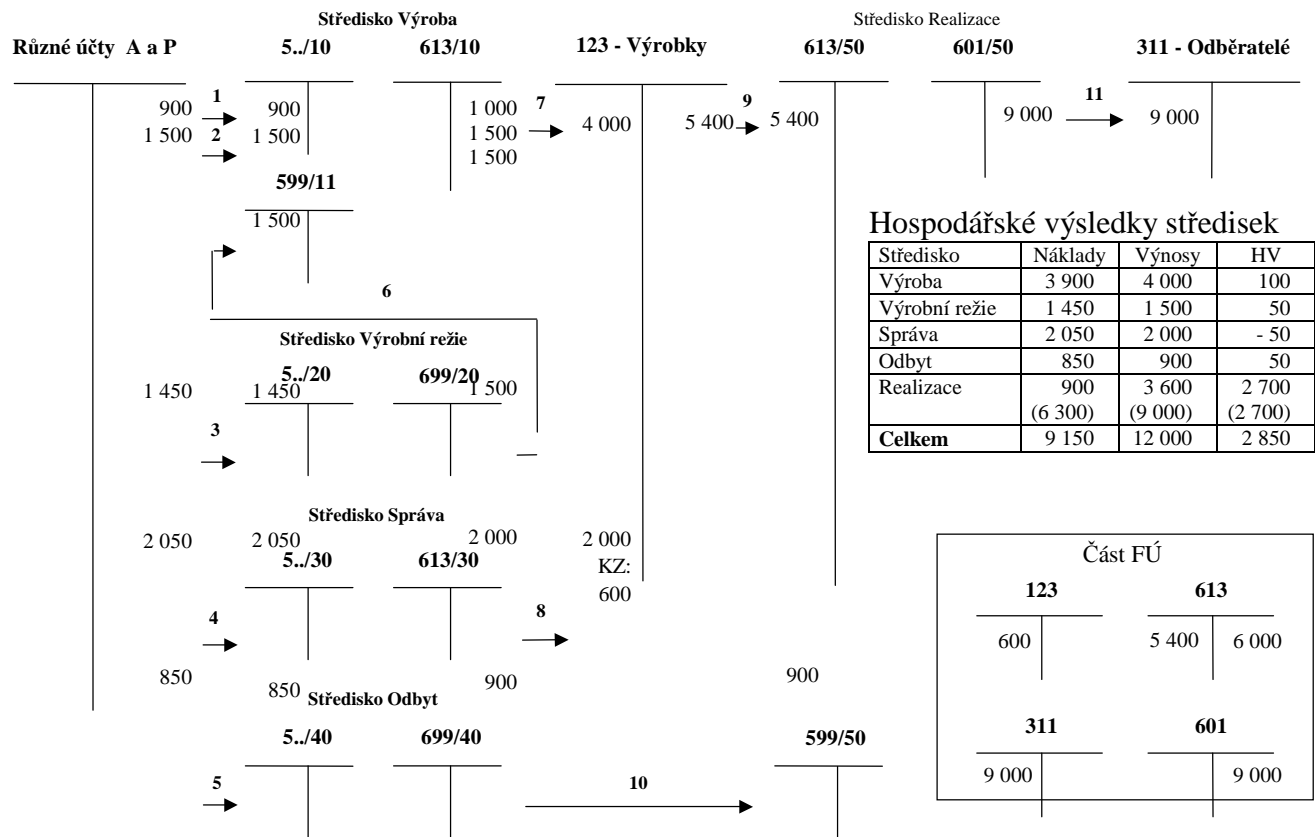
Schéma č. 6: účtování v jednookruhové účetní soustavě



Při účtování v jednookruhové účetní soustavě se používá pro sledování nákladů na jednotlivých střediscích analytické členění na účtech finančního účetnictví. To znamená, že první tři čísla se shodují s účtovou osnovou. Můžeme mít v analytické evidenci libovolný počet míst může mít účet 6 nebo i 9 míst. Např. účet 511 – Opravy a udržování může mít velice dlouhé členění (podle druhu nákladů a také podle hospodářského střediska).

Jednookruhová účetní soustava se snadněji zavádí a informace plynoucí z této evidence jsou méně podrobné. Pokud nemá vedení podniku zvýšené nároky na podklady v rozhodujících procesech je výhodnější zavádět jednookruhovou účetní soustavu.

Schéma č. 7: Malý výrobní podnik“ - jednookruhová účetní soustava⁹



⁹ LAZAR, J. *Manažerské účetnictví kontrola řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing spol. s r. o., 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3

5 Dvouokruhová účetní soustava

Vývoj dvouokruhové účetní soustavy začal v anglosaské oblasti a byl zcela přirozený. Systém informací vnitropodnikového účetnictví je chápán jako důvěrný a tajný. Používají se odlišná kritéria na hodnocení činností podniku.

Anglosaské účetnictví

Na první pohled nepodstatná odlišnost míry regulace formální úpravy vztahu finančního a manažerského účetnictví ovlivňuje významně samostatnou podstatu jejich vztahu, vyváženost jejich postavení. V anglosaské oblasti je za základní systém účetních informací považováno vnitropodnikové účetnictví, které poskytuje informace pro řízení v nejkratších časových intervalech a s největší mírou podrobnosti. Z takto široce pojatého systému účetních informací je možné podle stanovených pravidel účetního zobrazení vybrat a podle požadavků externích uživatelů i upravit informace pro finanční účetnictví ve stanoveném termínu jejich zveřejnění.

Kontinentální účetnictví

V zemích kontinentální Evropy bylo historicky finanční účetnictví předmětem legislativní úpravy. Účetnictví je typické konkrétní formální úpravou vedení účetnictví (jednotná účetní osnova, jednotné postupy účtování). Okruhy finančního a nákladového účetnictví jsou těsně spjaty, například pomocí tzv. spojovacích účtů.

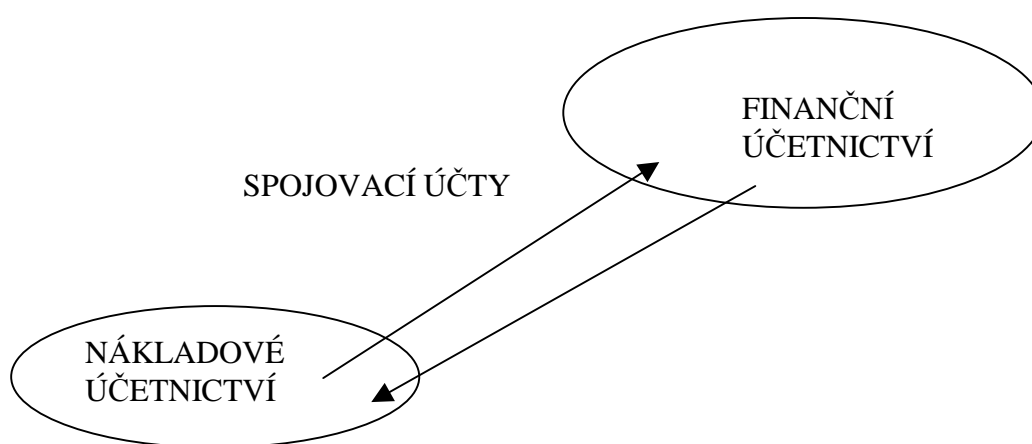
V kontinentální Evropě je za výchozí systém účetních informací považováno nejčastěji finanční účetnictví, které je posvázené zákonem a navazující účetní legislativou. Tak je tomu i v České republice¹⁰. Je zřejmé, že nalézt vhodné individuální řešení pro účetní zobrazení podnikatelského procesu v celé složitosti vnitropodnikové struktury činnosti je v tomto případě obtížnější, pouhá jednoduchá úprava finančního účetnictví často není vůbec možná.

¹⁰ Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění, Provděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy pro podnikatele

Při modelovém zobrazení účetního systému dvouokruhá účetní soustava je charakteristická existencí dvou relativně samostatných okruhů – finančního a nákladového účetnictví, a také existencí spojovacích účtů a účtů rozdílů.

Druhý účetní okruh vzniká tak, že mezi účty nákladů a výnosů jsou opět vloženy nákladové a výnosové účty, tentokrát ale tříděné podle jednotlivých středisek, tedy podle jednotlivých činností. Na náklady a výnosy finančního účetnictví jsou napojeny pomocí spojovacích účtů.

Schéma č. 8: Dvouokruhá soustava účetních informací



Spojovací účty slouží k zaznamenání účetních informací, která jsou zobrazeny ve finančním účetnictví a které přitom vstupují i do nákladového účetnictví. Spojovací účty se používají u všech hospodářských operací, které jsou předmětem zobrazení v obou účetních systémech. Nejčastěji se používají spojovací účty k nákladům, výnosům z prodeje a k zásobám. Spojovací účet nákladů tedy přebírá všechny nákladové položky zúčtované ve finančním účetnictví. Dále se tyto položky v druhém okruhu rozčleňují podle činností (jednotlivé výroby, výrobní režie, správa aj.). Dokladem k tomuto účtování je sborník převzatých účetních případů vyhotovených finanční účtárnou podle jednotlivých středisek. Způsob vyhotovení závisí na použité technice účtování. Dále je možné použít spojovací účty k aktivaci vnitropodnikových výnosů, časovému rozlišení atd. Hlavní funkcí spojovacích účtů je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví (podvojnost a souvztažnost).

Účty rozdílů se využívají v případech odlišného zobrazení hospodářských transakcí v obou okruzích účetních informací. Umožňují zaznamenávat a definovat rozdíl mezi

způsobem účetního zobrazení konkrétních skutečností v obou systémech. V této souvislosti poskytují účty rozdílů velmi důležité informace pro vrcholové vedení. Tyto informace mohou být důležitým doplňkovým zdrojem údajů pro analýzu zjištěného hospodářského výsledku ve finančním účetnictví. Tyto účty tedy zvyšují informovanost vrcholového vedení. Na základě znalosti příčin a podstaty vzniku konkrétních rozdílů mezi oběma účetními systémy může vedení podniku včas reagovat na měnící se ekonomické podmínky a včas přijmout adekvátní opatření.

Pokud je účetnictví vedeno pomocí dvouokruhové účetní soustavy využívají se volné účetní třídy účtové osnovy pro podnikatele, tj. účtové třídy 8 a 9. Jejich rozčlenění na účtové skupiny a jednotlivé syntetické účty a jejich obsahovou náplň určí účetní jednotka sama. O zvolené účty musí doplnit účtový rozvrh účetní jednotky. Volba číselného označení je tedy plně v kompetenci účetních jednotek.

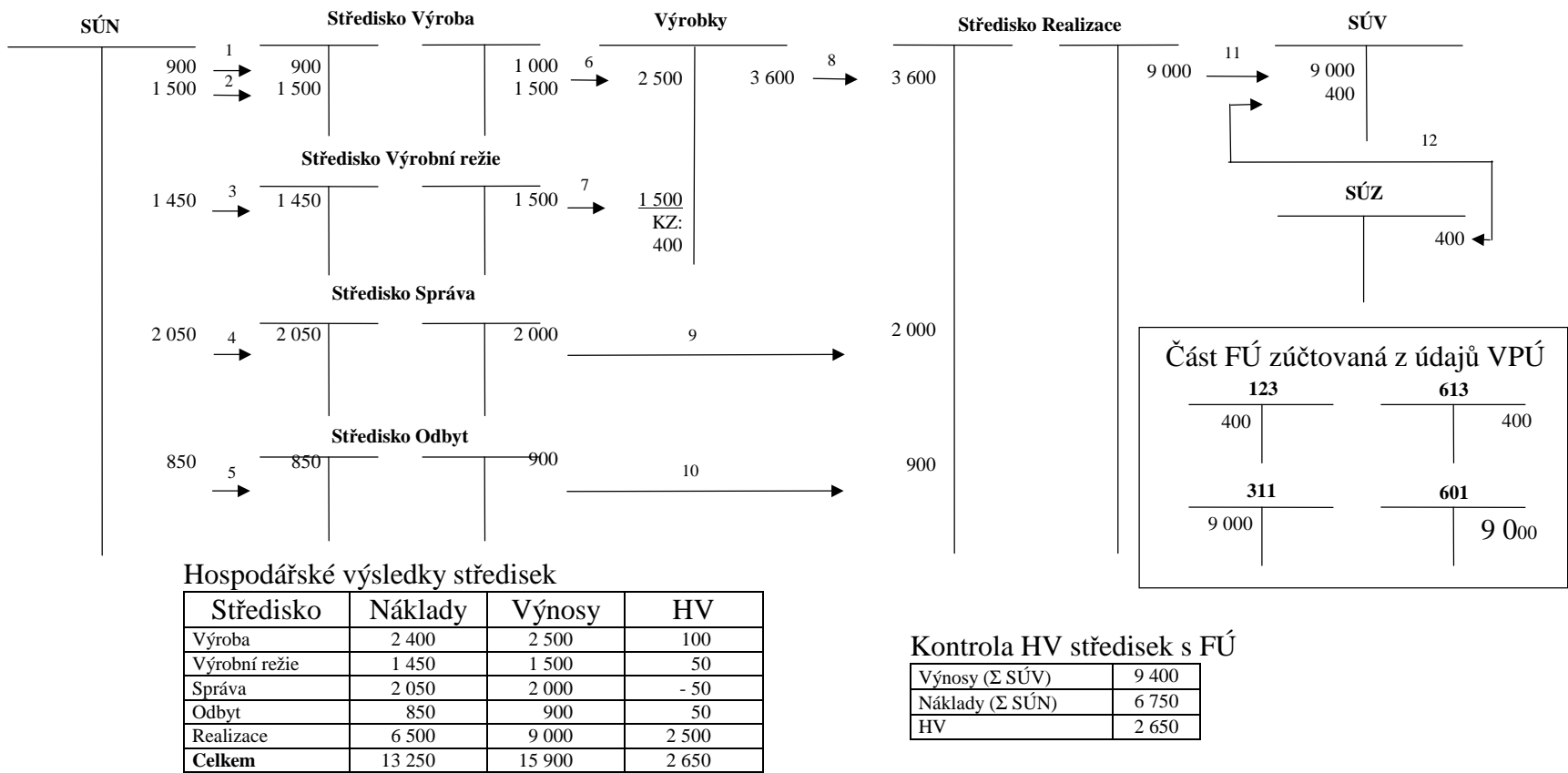
5.1 Účtování v dvouokruhové účetní soustavě

Pro účtování středisek je použit druhý účetní okruh. Tento účetní okruh, jehož účty budou označeny v účtovém rozvrhu podniku zvolenými čísly účtů z účtových tříd 8 a 9. Nejdříve jsou přebrány náklady zúčtované ve finančním účetnictví ve třídě 5 pomocí Spojovacího účtu nákladů (SÚN) a rozdělí se podle jednotlivých středisek. Střediska mají přidělena čísla středisek a záleží na tvůrci účtového okruhu, jaká čísla budou přidělena střediskům (např. 10 – Výroba, 20 – Výrobní režie, 30 – Správa, 40 – Odbyt apod.). Prakticky je toto rozdělení nákladů na střediska zajištěno tím, že při účtování nákladů se kromě účtovacího předpisu ve finančním účetnictví provede i předkontace podle středisek.

Kromě nákladů a výnosů středisek budou zřízeny spojovací účty k nákladům, výnosům a zásobám (SÚN, SÚV, SÚZ). Na spojovacích účtech se účtuje na opačných stranách, než jsou účty, ke kterým se spojuje, tzn.: SÚN na Dal, protože náklady se účtují na Má dáti, SÚV na Má dáti, protože výnosy se účtují na Dal, přírůstek nerealizované produkce, tj. SÚZ na Dal, protože zásoby se účtují na Má dáti. Dále je zřízen samostatný účet Výrobky, který se chová stejně jako příslušný účet ve finančním účetnictví, a představuje sklad výrobků.

Ze SÚN jsou náklady rozděleny na ta střediska, která byla v podniku zřízena. Proti nim budou zřízeny jednotlivé výnosové účty středisek. Dále je vytvořen účet výroby, na který se přeúčtují výstupy z těch středisek, které odpovídají stanovené úrovni oceňování výroby, a to v předem stanovených nákladech. Prodané výrobky se vyúčtují jako náklady střediska realizace. Na toto realizační středisko směřují výstupy ostatních středisek, které nebyly zahrnuty do oceňování výroby. Vstupují až do nákladů realizace. Výnos střediska realizace je prodejní cena zúčtovaná proti SÚV. Zbývá tedy vyúčtovat nerealizovanou produkci: zůstatek účtu Výroba je podkladem pro účtování SÚV/SÚZ, nejde ale v tomto případě o souvztažnost.

Schéma č. 9. Malý výrobní podnik : účtování ve druhém účetním okruhu¹¹



¹¹LAZAR, J. *Manažerské účetnictví kontrola řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing spol. s r. o., 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3

6 Porovnání obou účetních soustav

Při volbě určité formy účetních informací vnitropodnikového a finančního účetnictví by se měly zvažovat dva hlavní faktory:

- obsahové odlišnosti obou systémů účetních informací,
- optimalizace nákladů při zpracování prvotních dokladů.

Jestliže se významně liší požadavky externích a interních uživatelů účetních informací je vhodnější pro zobrazení podnikatelského procesu vytvořit dva okruhy účtů. Pro účetní zobrazení podnikatelského procesu jsou důležité hlavně požadavky interních uživatelů.

Pokud je možno zajistit podrobnějším sledováním informací finančního účetnictví vnitropodnikové účetnictví, postačuje zavést v podniku jednookruhovou účetní soustavu. Pokud se významně liší požadavky externích a interních uživatelů účetních informací je vhodnější pro zobrazení podnikatelského procesu použít dva okruhy účetních informací.

V praxi není bohužel volena taková soustava, která by vyhovovala požadavkům řídicích pracovníků. V České republice je velmi často používána jednookruhová soustava hlavně proto, že obdoba jednookruhové soustavy byla dlouhodobě jedinou povolenou soustavou a je proto vžita.

7 Závěr

Z jedním a řekla bych že hlavní cílem bylo uspořádat získané poznatky o vnitropodnikovém účetnictví. Na základě prostudované literatury a mých vlastních poznatků jsem došla k závěru, že potřeba vnitropodnikového účetnictví je v podniku nezbytná. Je důležité pochopit vztah mezi vnitropodnikovým a finančním účetnictvím.

8 Seznam použité literatury

LAZAR, J. *Manažerské účetnictví kontrola řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing spol. s r. o., 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0

KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7

FIBÍROVÁ, J. *Reporting moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 1 vyd. Praha: Grada Publishing spol. s r. o., 2001. 120 s. ISBN 80-247-0066-2

9 Seznam zkratk a symbolů

SÚN	spojovací účet nákladů
SÚV	spojovací účet výnosů
SÚZ	spojovací účet zásob

10 Resumé

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku vnitropodnikového účetnictví.

Celou práci jsem rozdělila do tří částí. První část je věnována charakteristice vnitropodnikového účetnictví. Druhá část popisuje jednookruhové účetnictví a třetí část dvouokruhové účetnictví.

Cílem bakalářské práce je podat celkový pohled na vnitropodnikové účetnictví a jeho organizaci nejen odborné ale i laické veřejnosti.

Prohlášení o využití výsledků diplomové (bakalářské) práce

Prohlašuji, že

- byl(a) jsem seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové (bakalářské) práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové (bakalářské) práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové (bakalářské) práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou (bakalářskou) práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....